

**Hochschule für öffentliche
Verwaltung und Finanzen
Ludwigsburg**

University of Applied Sciences

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der kommunalen Doppik

Bachelorarbeit

zur Erlangung des Grades einer
Bachelor of Arts (B.A.)
im Studiengang gehobener Verwaltungsdienst – Public Management

vorgelegt von

Corinne Stolz
Studienjahr 2012/2013

Erstgutachter: Prof. Walter Buttler
Zweitgutachterin: Christine Seyfriedt

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	IV
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	V
1 EINFÜHRUNG	1
2 DIE KOMMUNALE DOPPIK.....	3
2.1 Ressourcenverbrauchskonzept	4
2.2 Drei-Komponenten-Modell.....	5
2.3 Verweis auf die GoB in der kommunalen Doppik	6
2.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	7
2.4.1 Ermittlung der GoB.....	8
2.4.2 GoB-Systematik	10
3 DIE EINZELNEN GRUNDSÄTZE IM HANDELSRECHT.....	11
3.1 Dokumentationsgrundsätze	13
3.2 Rahmengrundsätze	15
3.2.1 Grundsatz der Richtigkeit.....	15
3.2.2 Grundsatz der Vergleichbarkeit.....	16
3.2.3 Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit	17
3.2.4 Grundsatz der Vollständigkeit, das Bilanzstichtagsprinzip und das Periodisierungsprinzip	17
3.2.5 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	18
3.3 Systemgrundsätze.....	18
3.3.1 Grundsatz der Unternehmensfortführung.....	19
3.3.2 Grundsatz der Pagatorik	19
3.3.3 Grundsatz der Einzelbewertung.....	20
3.4 Ansatzgrundsätze für die Bilanz	20
3.5 Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg	21
3.5.1 Realisationsprinzip	21
3.5.2 Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach	22
3.5.3 Grundsätze der Abgrenzung der Zeit nach	22
3.6 Kapitalerhaltungsgrundsätze	23
3.6.1 Imparitätsprinzip.....	23
3.6.2 Vorsichtsprinzip.....	24

4	ANWENDUNG DER GOB IN DER KOMMUNALEN DOPPIK	25
4.1	uneingeschränkte Übernahme.....	26
4.1.1	Dokumentationsgrundsätze	26
4.1.2	Rahmengrundsätze.....	28
4.1.2.1	Grundsatz der Richtigkeit	28
4.1.2.2	Grundsatz der Vergleichbarkeit	28
4.1.2.3	Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit	29
4.1.2.4	Grundsatz der Vollständigkeit, das Bilanzstichtags- prinzip und das Periodisierungsprinzip	29
4.1.2.5	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	30
4.1.3	Grundsatz der Verwaltungsfortführung	31
4.1.4	Grundsatz der Einzelbewertung	32
4.1.5	Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach	33
4.2	Einschränkungen.....	33
4.2.1	Imparitätsprinzip.....	33
4.2.2	Realisationsprinzip	34
4.3	Modifikationen	35
4.3.1	Grundsatz der Pagatorik	35
4.3.2	Ansatzgrundsätze für die Bilanz.....	36
4.3.3	Wirklichkeitsprinzip.....	37
4.3.4	Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach	38
5	FAZIT	39
	LITERATURVERZEICHNIS	41
	ERKLÄRUNG ZUR BACHELORARBEIT.....	44

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl.	Bundessteuerblatt
FAG	Finanzausgleichsgesetz
gem.	gemäß
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GemKVO	Gemeindekassenverordnung
GemO	Gemeindeordnung
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Halbs.	Halbsatz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IKS	Internes Kontrollsystem
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
Lfg.	Lieferung
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
u.a.	unter anderem
WPg	Die Wirtschaftsprüfung

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Drei-Komponenten-Rechnung	6
Abbildung 2: Systematik der GoB nach BAETGE	12
Abbildung 3: Anwendung der GoB in der kommunalen Doppik.....	39

1 Einführung

„Sorgfältige Buchführung ist für jede Organisation eine conditio sine qua non. Ohne ordentliche Buchführung ist es unmöglich, die Wahrheit in ihrer ursprünglichen Reinheit aufrechtzuerhalten.“¹

Das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts hat der Landtag von Baden-Württemberg am 22.04.2009 beschlossen. Dabei geht es vor allem um die Einführung des Drei-Komponenten-Modells und den Wechsel von der Geldverbrauchsrechnung zur Ressourcenverbrauchsrechnung. Auch der bisherige Buchungsstil erfuhr einen grundlegenden Wechsel. Es wurde die Umstellung von der Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) auf die kaufmännische doppelte Buchführung (kommunale Doppik) beschlossen. Die diesem Buchungsstil zugrundegelegte handelsrechtliche Doppik kann aber nicht komplett übernommen werden. Es bestehen viele spezifische Erfordernisse des Gemeindehaushaltsrechts.

Diese Arbeit befasst sich mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in der kommunalen Doppik. Sie haben ihren Ursprung in der handelsrechtlichen Doppik und sind im Zuge der Reform in die GemO übernommen worden. Diese Grundsätze sind Regeln, um die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu gewährleisten. Eine uneingeschränkte Übernahme ist aber wegen der Besonderheiten des öffentlichen Finanzwesens nicht möglich. In den entsprechenden Paragraphen ist der Zusatz „unter Berücksichtigung der besonderen und gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen“ eingefügt worden.

Welche Grundsätze uneingeschränkt übernommen werden und welche eingeschränkt bzw. modifiziert werden müssen, hat der Gesetzgeber nicht

¹ Mahatma Gandhi (1869-1948), indischer Rechtsanwalt, Führer der indischen Befreiungsbewegung.

eindeutig festgelegt. Es ist daher notwendig, die besonderen und gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf die GoB genauer zu betrachten.

Ziel dieser Arbeit ist eine übersichtliche Darstellung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in der kommunalen Doppik. Die GemO und die GemHVO liefern keine Übersicht über die geltenden Grundsätze und es besteht keine Systematik der Grundsätze. Es werden die handelsrechtlichen GoB mit den Grundsätzen der kommunalen Doppik verglichen. Da dieses Thema in Baden-Württemberg noch nicht ausführlich in der Literatur bearbeitet wurde, bestehen hierzu auf baden-württembergischer Ebene auch noch keine genauen Ausarbeitungen.

Diese Arbeit kann aufgrund der anschaulichen Systematisierung für die baden-württembergischen Kommunen als Leitfaden dienen. Man erhält einen Einblick über die ursprünglichen handelsrechtlichen Grundsätze und wird dann über die Unterschiede der kommunalrechtlichen Grundsätze zum Handelsrecht aufgeklärt.

Kapitel 2 enthält eine allgemeine Einführung in die kommunale Doppik und eine Betrachtung der §§ 75, 95 und 95a GemO. Diese Regelungen verweisen auf die Beachtung der GoB. Danach folgt eine Definition der GoB. Es wird aufgezeigt, wie diese Grundsätze ermittelt werden und wie sie systematisiert werden. In Kapitel 3 werden die einzelnen GoB aus dem Handelsrecht mithilfe einer bestimmten Systematisierung übersichtlich dargestellt. Kapitel 4 beschäftigt sich ausführlich mit den Einschränkungen bzw. Modifikationen der GoB in der kommunalen Doppik. Die einzelnen GoB werden aufgeteilt in Grundsätze, die uneingeschränkt, eingeschränkt oder modifiziert übernommen werden. Das Fazit der Arbeit wird in Kapitel 5 gezogen.

2 Die kommunale Doppik

Das Ziel, die Verwaltung grundlegend umzustrukturieren und Verwaltungsabläufe zu verbessern, hatten die Kommunen in Deutschland schon seit den 90er Jahren. Die Verwaltungssteuerung sollte nicht mehr inputorientiert erfolgen, sondern outputorientiert. Das heißt, der Ressourceneinsatz soll sich an den kommunalen Zielen und dem Ergebnis der Produkte orientieren. Die Ressourcenverantwortung soll dezentral geführt und die Verantwortung der Aufgabenerfüllung und des Ressourceneinsatzes organisatorisch zusammengeführt werden. Der Gemeinderat ist anhand von Kennzahlen über die erreichten Ziele während des gesamten Jahres zu informieren.

Schon 1993 wurde auf einer Innenministerkonferenz beschlossen, eine umfassende Reform des Gemeindehaushaltsrechts in die Wege zu leiten. Jedoch erst am 21.11.2003 verständigte sich die Innenministerkonferenz darauf, ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen einzuführen. Auf dieser Konferenz wurden auch Leittexte für eine neue Gemeindehaushaltsverordnung, Beispieltexte für die Gemeindeordnung und Empfehlungen für Produkt- und Kontenrahmen beschlossen.²

Mit der Einführung eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen beschäftigt man sich in Baden-Württemberg auch bereits seit den 90er Jahren. Auf der Grundlage der Beschlüsse der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 und den Erkenntnissen aus verschiedenen Modellprojekten erarbeitete eine Arbeitsgruppe Musterentwürfe für die Reform des Gemeindehaushaltsrechts. Am 17.12.2007 billigte der Ministerrat in seiner Sitzung den Entwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts.³ Nach Durchführung der Verbändeanhörung und parlamentarischer Beratung hat der Landtag von Baden-Württemberg am 22.04.2009 das Gesetz

² Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 113f.

³ Vgl. Notheis/Ade, S. 25.

zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts beschlossen. Es ist rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft getreten. Ab 01.01.2016 sollen alle Städte und Gemeinden die kommunale Doppik als einheitlichen Rechnungsstil anwenden.

Nach dem Regierungswechsel in Baden-Württemberg 2011 haben die Landtagsfraktionen der Grünen und der SPD den Kommunen ursprünglich ein Wahlrecht zwischen der Kameralistik und der kommunalen Doppik einräumen wollen.⁴ Gemäß einem Kabinettsbeschluss vom 10.07.2012 hält die grün-rote Landesregierung nun aber doch an der Einführung der Doppik fest. Lediglich die Übergangsfrist für die Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts wird bis 2020 verlängert. Eine einheitliche Handhabung ist somit ab 2021 gegeben. Ab 2013 soll in Städten und Gemeinde, die bereits auf Doppik umgestellt haben, eine Evaluierung der Erfahrungen stattfinden.⁵

2.1 Ressourcenverbrauchskonzept

Eine wesentliche Neuerung in der kommunalen Doppik ist die Erweiterung vom Geldverbrauchskonzept zum Ressourcenverbrauchskonzept. Beim Geldverbrauchskonzept werden nur Vorgänge erfasst, die im aktuellen Haushaltsjahr das Geldvermögen mehrten bzw. mindern. So werden Belastungen, die zwar aktuell feststehen, aber erst in künftigen Haushaltsjahren zu Ausgaben führen, nicht angezeigt. Abschreibungen werden nicht berücksichtigt.

Diese Schwächen sollen mit dem Ressourcenverbrauchskonzept bereinigt werden. Sie weist die Veränderungen des Nettovermögens auf. Das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit hat in diesem Modell eine große

⁴ Koalitionsvertrag „Der Wechsel beginnt“ zwischen Bündnis 90/Die Grünen und SPD Baden-Württemberg 2011-2016

⁵ Pressemitteilung vom 10.07.2012 der Landtagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen Baden-Württemberg „Grün-Rot verlängert Übergangsfrist für kommunales Haushaltsrechts“

Bedeutung. Jede Generation soll die verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzen. Das hieraus abgeleitete Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit fordert einen Ausgleich des Ergebnishaushaltes bzw. der Ergebnisrechnung. Bereits feststehende Belastungen künftiger Haushaltsjahre werden im Haushalt in Form von Rückstellungen angezeigt. Der Werteverzehr von Vermögensgegenständen wird mittels Abschreiben ausgewiesen.

Mithilfe des Ressourcenverbrauchskonzepts kann frühzeitig angezeigt werden, ob Ersatzinvestitionen notwendig sind oder in künftigen Haushaltsjahren finanzielle Engpässe entstehen.⁶

2.2 Drei-Komponenten-Modell

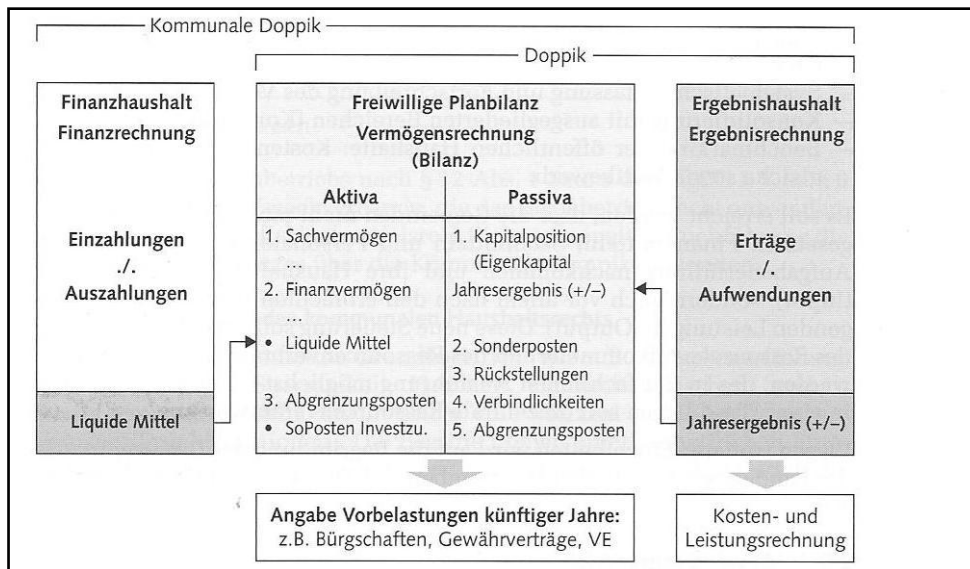
Die kommunale Doppik besteht im Gegensatz zum Handelsrecht aus drei Komponenten. Der Ressourcenverbrauch wird im Ergebnishaushalt bzw. in der Ergebnisrechnung dargestellt. Im Ergebnishaushalt werden alle Aufwendungen und Erträge, die dem Haushaltsjahr zugeordnet werden können, gebucht. Die Ergebnisrechnung leitet sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Handelsrechts ab. Die namentliche Abgrenzung der Ergebnisrechnung erfolgt deshalb, weil die Kommunen öffentliche Aufgaben zu erfüllen haben und nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sind.

Der Finanzhaushalt bzw. die Finanzrechnung offenbart den Geldverbrauch. Im Finanzhaushalt sind die Zahlungsermächtigungen enthalten. Die Finanzrechnung entspricht der handelsrechtlichen Kapitalflussrechnung. Darin werden die Finanzierungsquellen und die Veränderungen des Zahlungsmittelbestands dargestellt.

⁶ Vgl. Notheis/Ade, S. 26f.

Die Bestände des Vermögens und der Schulden stellt die Vermögensrechnung (Bilanz) dar. Der Saldo der Ergebnisrechnung wird auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen. Das Liquiditätssaldo der Finanzrechnung zeigt sich auf der Aktivseite der Bilanz.⁷

Abbildung 1: Drei-Komponenten-Rechnung



Quelle: Ade/Notheis u.a. (2011), Rn. 131.

2.3 Verweis auf die GoB in der kommunalen Doppik

Die §§ 77 Abs. 3, 95, 95 a GemO wurden bei Einführung der kommunalen Doppik in die Gemeindeordnung neu eingefügt. Die Regelungen fordern unter anderem die Einhaltung der GoB unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen. § 77 Abs. 3 GemO fordert die Einhaltung der GoB im Bereich der Buchführung, § 95 Abs. 1 Satz 1 GemO gilt für die Aufstellung des Jahresabschlusses und § 95 a Abs. 1 Satz 2 GemO für die Aufstellung des Gesamtabchlusses.

⁷ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 128ff.

Im ersten Gesetzentwurf zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts wurden auf Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) verwiesen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) und die Arbeitsgemeinschaft der Rechnungsprüfungsämter in den Regierungsbezirken Freiburg und Karlsruhe (AG RPA FR+KA) lehnten in einer Stellungnahme den Verweis auf GoöB ab. Sie stellen einen unbestimmten Rechtsbegriff dar und erschweren den Umgang mit dem neuen kommunalen Haushaltrecht. Die handelsrechtlichen GoB sind dagegen zum Teil im HGB kodifiziert und nach außen etabliert. In der Stellungnahme wird gefordert, auf die handelsrechtlichen GoB zu verweisen oder die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung zu beschreiben.

Dieser Hinweis wurde von der Landesregierung angenommen. Da die handelsrechtlichen Grundsätze allerdings nicht uneingeschränkt übernommen werden können, wird auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der besonderen gemeindehaushaltsrechtlichen Bestimmungen verwiesen. Auf eine Beschreibung der im Gemeindehaushaltsrecht geltenden Grundsätze wurde verzichtet.⁸

2.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden alle handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze bezeichnet. Die Einhaltung der GoB werden für die Buchführung in § 239 HGB und für den Jahresabschluss in den §§ 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 HGB gefordert.

Allerdings wird an keiner Stelle der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ definiert. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher interpretiert bzw. ausgelegt werden muss. Das hat den Vorteil, dass der Jahresabschluss auch bei neuen wirtschaftlichen Ent-

⁸ Vgl. Landtagsdrucksache 14/4002, S. 82.

wicklungen den gesetzlichen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit entspricht. Die GoB können zeitnah weiterentwickelt werden.

Die GoB können in formelle Grundsätze, welche die äußere Ordnungsmäßigkeit betreffen, und in materielle Grundsätze, die unmittelbar das Zahlenwerk betreffen, gegliedert werden. Das komplexe GoB-System unterscheidet außerdem zwischen gesetzlich festgelegten (kodifizierten) und außergesetzlichen (nicht kodifizierten) Grundsätzen.⁹

2.4.1 Ermittlung der GoB

Die Ermittlung der GoB ist nicht einheitlich festgelegt. Es werden in der Literatur verschiedene Methoden erörtert. Man unterscheidet zwischen der induktiven, deduktiven und hermeneutischen Methode.¹⁰

Bei der induktiven Methode wird die Praxis der Kaufleute herangezogen. Als Maßstab gelten hierbei die Handelsbräuche der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute. Dies wird auch empirische Methode genannt. Auf dieses Vorgehen wird aber mehrheitlich verzichtet, da die Gefahr besteht, dass die Neutralität des Kaufmannes nicht gewahrt ist. Es ist zu erwarten, dass der Kaufmann die Grundsätze in seinem Sinne auslegt und somit die Ziele des Gesetzgebers falsch ausgelegt werden. Eine weitere Schwierigkeit ergibt sich bei der Ermittlung von neuen GoB. In diesen Fällen kann nicht auf die praktische Übung zurückgegriffen werden.

Für die deduktive Methode werden die GoB aus den Zwecken des Jahresabschlusses ermittelt. Allerdings existieren mehrere Abschlusszwecke. Eine klare Deduktion ist aber nur möglich, wenn einem bestimmten Zweck eindeutig Vorrang gewährt wird. Selbst wenn es aber auch nur einen Abschlusszweck gäbe, wäre die Anwendung der Deduktion schwierig. Es ist

⁹ Vgl. Baetge/Zülch, Rz. 1ff.

¹⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 105ff.

nur schwer möglich zu beweisen, dass das Vorgehen die richtige Ausschüttungsbemessung sicherstellt. Seit dem das HGB 1985 in Kraft getreten ist, wurden viele Grundsätze im HGB kodifiziert. Der Schwerpunkt liegt somit nicht mehr nur bei der Entwicklung neuer Grundsätze, sondern auch bei der Auslegung gesetzlich festgelegter GoB.¹¹

Eine Erweiterung der Deduktion ist die hermeneutische Methode. Sie gewinnt zunehmend an Bedeutung. Diese Methode ist in der Rechtswissenschaft als juristische Methodenlehre bekannt. Sie umfasst auch die Induktion und die Deduktion. Die Hermeneutik ist eine das Gesetz verstehende ganzheitliche Methode. Die GoB werden anhand der nachfolgenden Kriterien ausgelegt und gegebenenfalls neu ermittelt.

- Die gesetzlich niedergeschriebenen Grundsätze dürfen nicht entgegen dem Wortlaut und Wortsinn ausgelegt werden. Es sei denn, es liegt ein offensichtlicher Gesetzgebungsfehler vor.
- Zu beachten ist auch der Bedeutungszusammenhang zwischen den auszulegenden Grundsätzen und anderen Gesetzen bzw. nicht kodifizierten GoB. Ist ein neuer Grundsatz zu entwickeln ist der Bedeutungszusammenhang zwischen dem neuen und den schon vorhandenen GoB zu beachten.
- Bei der teleologischen Auslegung ist der Zweck des Jahresabschlusses zu beachten. Die Auslegung darf diesem Zweck nicht zuwiderlaufen. Dieses Kriterium entspricht der oben genannten Deduktion.
- Bei der Auslegung der Grundsätze ist auch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes bedeutsam. Die Ansichten des Gesetzgebers sind bei der Auslegung und der Entwicklung neuer Grundsätze zu beachten. Informationen hierzu geben Gesetzesentwürfe, Begründungen oder Protokolle.

¹¹ Vgl. Ruhnke, S. 186.

- Sonstige hermeneutische Kriterien sind z. B. Verfassungskonformität, höchstrichterliche Rechtsprechung und Praktikabilitätsanforderungen. Hier finden sich induktive Elemente wieder.¹²

2.4.2 GoB-Systematik

In der Literatur gibt es kein einheitliches System zur Klassifizierung der GoB. Im Folgenden werden die wichtigsten kurz erläutert.

MOXTER sieht die Aufgaben der GoB zum einen bei der Dokumentation von Buchführung und Rechnungslegung, zum anderen aber auch bei der Konkretisierung von Gewinnansprüchen und Informationspflichten. Er unterteilt die GoB in zwei Gruppen. Es gibt Gewinnanspruchs-GoB und Informations-GoB. Für beide Gruppen gelten die Rahmengrundsätze gleichermaßen.¹³

GREFE klassifiziert die einzelnen Grundsätze in Dokumentationsgrundsätze und Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Die Dokumentationsgrundsätze leiten sich aus dem Dokumentationszweck des Jahresabschlusses ab. Sie beinhalten die materielle Ordnungsmäßigkeit und die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Damit soll eine zuverlässige Grundlage für den Jahresabschluss gewährleistet sein. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung ergeben sich aus der Rechenschaftsfunktion und der Zahlungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses. Dieser Obergrundsatz wird nochmals gegliedert in Grundsätze der Informationsvermittlung, Systemgrundsätze und Grundsätze der Periodenabgrenzung und Erfolgsermittlung.¹⁴

¹² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 107ff.; Ruhnke, S. 187.

¹³ Vgl. Moxter, S. 15ff.

¹⁴ Vgl. Grefe, S. 38ff.

Nach *LEFFSON* handelt es sich bei den GoB um ein „System von Sätzen“. Dieses baut sich aus den Obergrundsätzen und den hieraus abgeleiteten Untergrundsätzen auf. Aus den Untergrundsätzen lassen sich auch Normen für einzelne Fälle finden. Er gliedert die GoB in Dokumentationsgrundsätze und Grundsätze der Rechenschaft. Die Grundsätze der Rechenschaft enthalten die Rahmen- und Abgrenzungsgrundsätze und ergänzende Grundsätze.¹⁵

Das von *BAETGE* entwickelte System differenziert die Grundsätze in sechs Gruppen: Dokumentationsgrundsätze, Rahmengrundsätze, Systemgrundsätze, Ansatzgrundsätze für die Bilanz, Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg sowie Kapitalerhaltungsgrundsätze. In diesem System stehen die einzelnen Grundsätze in wechselseitiger Beziehung zueinander. Es gibt auch keine Über- und Unterordnung wie es z. B. bei *LEFFSON* der Fall ist. Die GoB sind wichtige Halter des Jahresabschluss und gewährleisten die Ausgewogenheit und Tragfähigkeit des Systems.¹⁶

3 Die einzelnen Grundsätze im Handelsrecht

Die verschiedenen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind mittlerweile zum größten Teil im HGB erläutert. Sie stehen geben allerdings keine Auskunft über eine bestimmte Systematik. Einzelne Grundsätze finden sich z. B. in den §§ 238, 239, 243, 244, 246, 252 HGB. Das nicht alle Grundsätze in das HGB Eingang gefunden haben ist keine Gesetzeslücke, sondern ein planvoller Verweis. Damit auch bei neuen Entwicklungen in der Wirtschaftspraxis der Jahresabschluss den gesetzlichen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit entspricht, wurden die Grundsätze gesetzlich nicht weiter konkretisiert. Damit lässt sich schneller reagieren, wenn GoB weiterentwickelt werden müssen. Dies war z. B. bei der Reform des

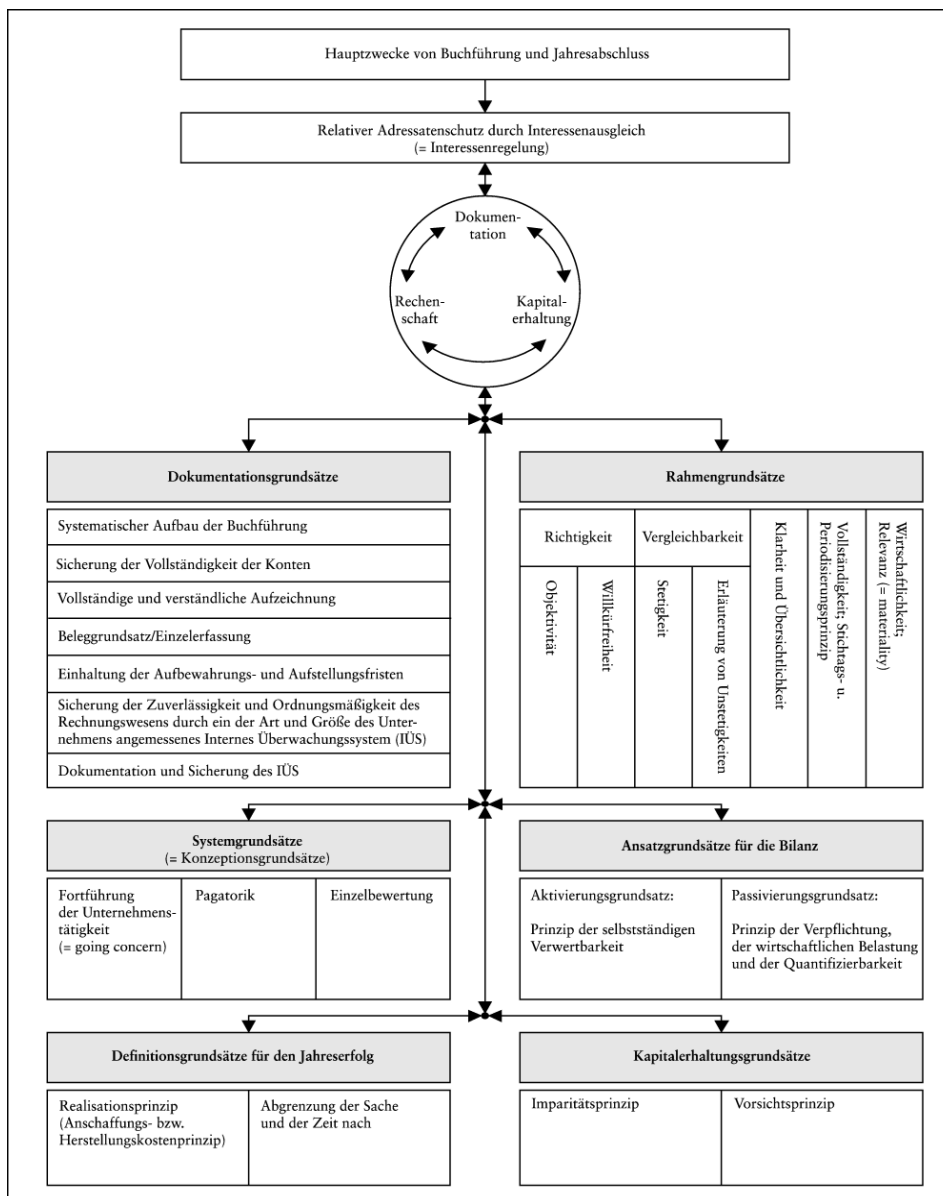
¹⁵ Vgl. Leffson, S. 151ff.

¹⁶ Baetge/Zülch, Rn. 30-94; Baetge/Kirsch/Thiele, S. 139f.

Bilanzrechts 2009 erforderlich. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz mussten einige Grundsätze modifiziert werden.¹⁷

Aufgrund der verständlichen und klar strukturierten Gliederung der GoB orientiert sich die nachfolgende Erläuterung der einzelnen Grundsätze an der verbreiteten Systematisierung von *BAETGE*.

Abbildung 2: Systematik der GoB nach BAETGE



Quelle: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 2011, S. 141

¹⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 103.

3.1 Dokumentationsgrundsätze

Die Dokumentationsgrundsätze sind beim Aufbau und Ablauf der Buchführung zu beachten und dienen somit dem Jahresabschluss als Grundlage. Sie sind zum Teil in den §§ 238, 239 HGB kodifiziert. Nachfolgend werden die verschiedenen Grundsätze kurz erläutert.¹⁸

Der *Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung* fordert einen systematischen Kontenplan, welcher aus einem Kontenrahmen entwickelt wurde. Damit ist auch die Forderung nach Übersichtlichkeit gem. § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB und § 239 Abs. 2 HGB erfüllt.

Die Konten sind nach dem *Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten* gegen Veränderungen und Verlust zu schützen. Die Bücher werden in der Praxis mittels IT-gestützter Finanzsoftware geführt. Die hierzu erforderlichen Modifikationen der GoB schaffen die vom Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 7. November 2005 ausgegebenen Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS). Sie wurden in Zusammenarbeit mit der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung (AWV) entwickelt. Die allgemeinen GoB sollen mit diesen GoBS für den DV-gestützten Bereich der Buchführung genauer erläutert werden.

Einige Kriterien zur Erfüllung der Ordnungsmäßigkeit der DV-Buchführung sind z. B. die Beachtung der Belegfunktion, das Ordnungsprinzip, ein Internes Kontrollsystem, die Sicherung der Daten und die Dokumentation und Nachprüfbarkeit.¹⁹

Der *Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung* verlangt eine chronologische Buchung aller Geschäftsvorfälle. Die Buchfüh-

¹⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 112-114; Baetge/Zülch, Rn. 45-53.

¹⁹ Vgl. Verwaltungsvorschrift des BMF vom 7. November 1995 (BStBl. I S. 738)

rung ist in einer lebenden Sprache zu führen. Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ist gem. § 244 HGB die deutsche Sprache vorgeschrieben. Änderungen dürfen nur mittels Korrektur- oder Stornobuchungen vorgenommen werden.

Zum *Beleggrundsatz* gehört, dass zu jeder Buchung ein entsprechender Beleg vorhanden sein muss. Belege können z. B. Rechnungen, Quittungen, Bankauszüge, Kassenzettel oder Inventurunterlagen sein. Mittels einer Verweisteknik muss die Nachvollziehbarkeit von Buchung und Beleg gewährleistet sein. Hierbei ist auf Nummern oder Buchungszeichen zurückzugreifen.²⁰ Der Beleggrundsatz beinhaltet auch den Grundsatz der Einzelerfassung. Die Geschäftsvorfälle sind so zu erfassen, dass sie sich gem. § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen und dass nach § 240 HGB ein Inventar aufgestellt werden kann.

Nach dem *Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen* sind für die Aufbewahrung aller Buchführungs- und Jahresabschlussunterlagen und für die Aufstellung des Jahresabschlusses verschiedene Fristen einzuhalten. Diese sind in den §§ 243 Abs. 3, 257 Abs. 4 und 5 geregelt. Die meisten Unterlagen wie z. B. Buchungsbelege, empfangene Handelsbriefe, Eröffnungsbilanzen oder Jahresabschlüsse sind mindestens 10 Jahre aufzubewahren. Der Jahresabschluss ist in einer angemessenen Zeit aufzustellen. Als Richtwert hat sich in der Praxis die Aufstellung binnen eines Jahres durchgesetzt.²¹

Besonders wichtig ist der *Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesen durch ein der Art und Größe des Unternehmens angemessenes Internes Kontrollsystem (IKS)*. Trotz seiner Wichtigkeit ist dieser Grundsatz nicht im Handelsrecht kodifiziert.

²⁰ Wöhe/Kußmaul, S. 43.

²¹ BFH-Urteil vom 6.12.1983 (VIII R 110/79) BStBl. 1984 II S. 227

Das IKS ist ein System, welches durch verschiedene Kontrollmaßnahmen das Vermögen des Unternehmens sichern und die Korrektheit der Buchführung garantieren soll. Die Kontrollmethoden müssen durch ein Prozessmanagement auf das Unternehmen abgestimmt werden. Damit sollen Unterschlagungen und Manipulationen verhindert werden. Buchung und Abwicklung von Geschäftsvorfällen müssen z. B. von verschiedenen Personen durchgeführt werden.

Der *Grundsatz der Dokumentation und Sicherung des IKS* verlangt, dass die Aufbau- und Ablauforganisation der IKS schriftlich dokumentiert wird, damit die Buchführung von internen und externen Prüfern zuverlässig beurteilt werden kann.

3.2 Rahmengrundsätze

Die Rahmengrundsätze sind die „*Bedingung jeder Vermittlung nützlicher Information*“²². Sie legen Anforderungen fest, die für einen aussagefähigen Jahresabschluss notwendig sind.²³ Zu den Rahmengrundsätzen gehören der Grundsatz der Richtigkeit, der Grundsatz der Vergleichbarkeit, der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit, der Grundsatz der Vollständigkeit und der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

3.2.1 Grundsatz der Richtigkeit

Der Grundsatz der Richtigkeit ist für die Buchführung in § 239 Abs. 2 HGB kodifiziert. Für den Jahresabschluss ist dieser Grundsatz nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Die Gültigkeit ergibt sich aber aus der Ableitung aus dem Jahresabschlusszweck. Dieser Grundsatz verlangt keine absolute, sondern eine relative Richtigkeit. Absolut richtig können die Buchführung und der Jahresabschluss aufgrund von Ermessensspielräumen,

²² Leffson, S. 179.

²³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 114.

Wahlrechten und Schätzungen nie sein. Bei der relativen Richtigkeit ist die Objektivität der zugrunde gelegten Annahme des wirtschaftlichen Sachverhalts zu beachten. Das heißt, dass diese Abbildung der Verhältnisse für einen Dritten nachvollziehbar sein muss.²⁴

Die Forderung nach Objektivität ist durch den Grundsatz der Willkürfreiheit zu ergänzen. Bei der Ausübung von Wahlrechten und Schätzungen ist willkürfrei zu handeln. Der Bilanzierende darf nur Werte wählen, die realitätsnah sind und von ihm als zutreffend gehalten werden. Der Grundsatz der Willkürfreiheit verlangt, dass die Aussage des Bilanzierenden und der Inhalt der Bilanz übereinstimmen.²⁵

3.2.2 Grundsatz der Vergleichbarkeit

Um die Jahresabschlüsse zeitlich und zwischen verschiedenen Unternehmen vergleichbar zu machen, ist die Einhaltung des Grundsatzes der Vergleichbarkeit erforderlich. Dies beinhaltet die Forderung nach formeller und materieller Stetigkeit. Die formelle Stetigkeit fordert die Erfüllung der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) und die Bezeichnungs-, Gliederungs- und Ausweisstetigkeit (§ 243 Abs. 2 HGB). Die materielle Stetigkeit ist erfüllt, wenn die Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und die Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB) eingehalten wurden.

In begründeten Ausnahmefällen darf gem. § 252 Abs. 2 HGB von dem Stetigkeitsgrundsatz abgewichen werden. Vor allem bei Wahlrechten von Ansatzmethoden ist ein Wechsel somit erschwert.²⁶

²⁴ Vgl. Baetge/Zülch, Rn. 55.

²⁵ Vgl. Leffson, S. 203.

²⁶ Vgl. Baetge/Zülch, Rn. 56f.

3.2.3 Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit

Nach § 243 Abs. 2 HGB müssen Buchführung und Jahresabschluss klar und übersichtlich sein, damit sich ein sachkundiger Dritter in kurzer Zeit einen Überblick über die Lage des Unternehmens verschaffen kann. Die einzelnen Posten müssen eindeutig bezeichnet sein und verständlich und übersichtlich geordnet werden. Hierbei spielen die richtige Bezeichnungen, eine klare und übersichtliche Gliederung und formale Gestaltungsmittel eine große Rolle.²⁷

3.2.4 Grundsatz der Vollständigkeit, das Bilanzstichtagsprinzip und das Periodisierungsprinzip

Der Grundsatz der Vollständigkeit wird in §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB für die Buchführung und den Jahresabschluss geregelt. Danach sind in der Buchführung alle aufzeichnungs- und buchungspflichtigen Vorgänge, im Jahresabschluss alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und in der GuV alle Aufwendungen und Erträge zu erfassen.

Ergänzt wird dieser Grundsatz durch das Bilanzstichtagsprinzip, welches in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB kodifiziert ist. Alle Sachverhalte, die den Jahresabschluss betreffen, sind zum Abschlussstichtag zu buchen. Ein Problem ist dabei allerdings, dass zwischen dem Abschlussstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses eine gewisse Zeit verstreicht. Noch zum Abschlussstichtag erfasst werden wertaufhellende Ereignisse gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Wertbegründende Ereignisse werden dagegen nicht mehr berücksichtigt.

Das Periodisierungsprinzip ergänzt ebenfalls den Grundsatz der Vollständigkeit. Dieses wird in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB geregelt. Alle Erträge und

²⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 118f.

Aufwendungen sind unabhängig von der jeweiligen Zahlung im Jahresabschluss zu berücksichtigen.²⁸

3.2.5 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Die Buchführung und der Jahresabschluss müssen dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprechen. Das Bereitstellen zusätzlicher Informationen ist nur dann wirtschaftlich, wenn dieser zusätzliche Ertrag die Kosten des Bilanzierenden übersteigt. Problematisch ist hierbei allerdings die unterschiedliche Interessenslage verschiedener Adressaten. Aus diesem Grund wird der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durch den Grundsatz der Wesentlichkeit ergänzt. Danach ist eine zusätzliche Information dann wesentlich, wenn diese die Entscheidung eines Adressaten beeinflusst.²⁹

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist nicht ausdrücklich im Gesetz kodifiziert. Es finden sich aber an verschiedenen Stellen einige Wirtschaftlichkeitserwägungen. Nach §§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB gibt es z. B. Erleichterungen bei der Inventur und der Bewertung von Vorräten. Auch die Erleichterungen für mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften gem. §§ 266 Abs. 1 Satz 3, 276, 288 HGB tragen zu einer wirtschaftlichen Rechnungslegung bei.

3.3 Systemgrundsätze

Die konzeptionelle Grundlage des Jahresabschlusses bilden die Systemgrundsätze.³⁰ Die in § 252 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 5 HGB kodifizierten Systemgrundsätze dienen als Klammer zwischen den Jahresabschlusszwecken und den Rahmen-, Definitions-, Ansatz- und Kapitalgrundsätzen.³¹

²⁸ Vgl. Baetge/Zülch, Rz. 59.

²⁹ Vgl. Ruhnke, S. 199.

³⁰ Vgl. Wirtz, S. 41.

³¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 122.

Zu den Systemgrundsätzen gehören die Grundsätze der Unternehmensfortführung, der Pagatorik und der Einzelbewertung.

3.3.1 Grundsatz der Unternehmensfortführung

Nach § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung in der Bilanz von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Das heißt, dass die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens immer mit ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten ggf. vermindert um die Abschreibungen zu bewerten sind und nicht mit dem zum Bilanzstichtag am Markt noch erzielbaren Absatzpreis.³²

Gegen den Grundsatz der Unternehmensfortführung sprechende tatsächliche Gegebenheiten sind meist wirtschaftliche Schwierigkeiten, wie z. B. den Wegfall wesentlicher Kreditgeber oder wenn existenznotwendige Investitionen nicht mehr durchgeführt werden können. Aus diesen Gründen lässt sich eine Unternehmensfortführung jedoch nicht ganz ausschließen, sondern sie gefährden diese lediglich. Rechtliche Gegebenheiten sind z. B. Vorschriften, die eine Auflösung des Unternehmens zur Folge haben oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit sowie Überschuldung.³³

3.3.2 Grundsatz der Pagatorik

Der Systemgrundsatz der Pagatorik wird aus § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB abgeleitet. Er trägt im Wesentlichen dazu bei, dass die Jahresabschlusszwecke Rechenschaft und Kapitalerhaltung erreicht werden. Danach sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge nur dann im Jahresabschluss abzubilden, wenn diese auf tatsächlichen oder künftigen Zahlungen beruhen. Nicht in den Jahresabschluss gehören

³² Vgl. Wöhe/Kußmaul, S. 60.

³³ Vgl. Ruhnke, S. 191.

aus diesem Grund alle kalkulatorischen Elemente, wie z. B. kalkulatorischer Unternehmerlohn, Eigenmiete oder Eigenkapitalzinsen. Hierdurch wird der Jahresabschluss objektiviert.³⁴

3.3.3 Grundsatz der Einzelbewertung

Nach dem in § 252 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. §§ 240 Abs. 1, 246 Abs. 2 HGB beschriebenen Grundsatz der Einzelbewertung sind die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. Aus Wirtschaftlichkeitsgründen lässt das HGB einige Ausnahmen von dieser Regel zu. Es ist nach § 240 Abs. 3, 4 HGB möglich, Vermögensgegenstände mit einem Festwert anzusetzen bzw. eine Gruppenbewertung vorzunehmen. Eine Stichprobeninventur (§ 241 Abs. 1 HGB) ist eine weitere Bewertungsvereinfachung. Für Vermögensgegenstände aus dem Vorratsvermögen kann das Verbrauchsfolgeverfahren angewandt werden. Nach § 254 HGB gibt es bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (z. B. Terminverkäufen) die Möglichkeit Bewertungseinheiten zu bilden.

3.4 Ansatzgrundsätze für die Bilanz

Nach § 242 Abs. 1 HGB hat jeder Kaufmann eine Bilanz aufstellen, die das Verhältnis zwischen Vermögen und Schulden darstellt. Es wird aber nicht definiert, was unter Vermögen und Schulden zu verstehen ist. Die Ansatzgrundsätze für die Bilanz sind Kriterien für den Ansatz und bestimmen, welche Zahlungen aktiviert werden müssen (Aktivierungsgrundsätze) und welche zu passivieren sind (Passivierungsgrundsätze). Diese Grundsätze sind abgesehen von den Wahlrechten bzw. Verboten nicht im Gesetz niedergeschrieben.

Der Aktivierungsgrundsatz unterscheidet gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zwischen der abstrakten Aktivierung und der konkreten Aktivierung. Als

³⁴ Vgl. Baetge/Zülch, Rn. 68.

GoB gilt aber nur die abstrakte Aktivierungsfähigkeit. Abstrakt aktivierungsfähig sind Vermögensgegenstände, die einen wirtschaftlichen Wert haben, selbständig bewertbar und verkehrsfähig sind. Hierbei sind jedoch Aktivierungsverbote bzw. -wahlrechte zu beachten. Diese sind u. a. in § 248 HGB beschrieben. So können selbst geschaffene immaterielle Marken auf der Aktivseite der Bilanz angesetzt werden. Selbst geschaffene Marken dürfen aber nicht aktiviert werden.

Auch der Passivierungsgrundsatz unterscheidet zwischen abstrakter und konkreter Passivierungsfähigkeit. Als GoB wird nur die abstrakte Passivierungsfähigkeit bezeichnet. Passiviert werden Ansätze, wenn eine hinreichend konkretisierende Verpflichtung des Unternehmens besteht. Die Verpflichtung muss wirtschaftlich und quantifizierbar sein.³⁵ Ein Passivierungsverbot wird in § 249 Abs. 2 Satz 1 HGB geregelt. Es dürfen, abgesehen von den Rückstellungen aus § 249 Abs. 1 HGB, keine weiteren Rückstellungen gebildet werden.

3.5 Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg

Diese Grundsätze legen fest, wann Einnahmen und Ausgaben in der GuV oder in der Bilanz zu erfassen sind. Hierbei sind drei Ausprägungen zu unterscheiden. Zum einen das Realisationsprinzip und zum anderen die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach.³⁶

3.5.1 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip ist in § 252 Abs. Nr. 4 Halbs. 2 HGB kodifiziert. Dieses Prinzip besteht aus zwei Komponenten. Das Anschaffungskostenprinzip und den Realisationszeitpunkt.

³⁵ Vgl. Ruhnke, S. 203ff.

³⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 128.

Das Anschaffungskostenprinzip regelt § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB. Solange ein Vermögensgegenstand nicht auf dem Absatzmarkt umgesetzt wurde, ist er mit seinen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen. Das heißt, diese bilden die Wertobergrenze. Selbsterstellte Vermögensgegenstände dürfen, sofern sie noch nicht veräußert wurden, auch nur mit den Herstellungskosten angesetzt werden.

Der Realisationszeitpunkt ist der Tag, an dem sich Vollzug der Leistung und Erhalt der Forderung treffen. Bei Abschluss eines Kaufvertrages ist die Gewinnrealisation somit noch nicht gegeben. Zeitpunkt der Realisation wäre in diesem Fall ab Gefahrenübergang. Wird die Leistung an der Käufer übergeben oder der beauftragten Spedition gilt der Gewinn als realisiert.³⁷

3.5.2 Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach

Ergänzt wird das Realisationsprinzip durch den Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach. Den realisierten Erträgen sind nur die ihnen zurechenbaren Aufwendungen gegenüberzustellen. Das heißt, dass zwischen den Erträgen und den hieraus resultierenden Aufwendungen eine „Mittel-Zweck-Beziehung“ bestehen muss. Nicht direkt zuzurechnende Aufwendungen sind nach dem Durchschnitts(kosten)prinzip auf die Erträge aufzuteilen. Bei diesem Prinzip ist zu beachten, dass in die Herstellungskosten der Leeraufwand nicht eingerechnet werden darf. Dieser muss in der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht werden.³⁸

3.5.3 Grundsätze der Abgrenzung der Zeit nach

Der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach ergänzt ebenfalls das Realisationsprinzip. Er ist für zeitraumbezogene Aufwendungen und Erträge anzuwenden. Diese sind den Jahresabschlussperioden zeitanteilig zuzu-

³⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 129ff.

³⁸ Vgl. Baetge/Zülch, Rz. 79.

ordnen. Mieterträge sind beispielsweise der jeweiligen Mietperiode zu erfassen. Dabei spielt es keine Rolle, wann die Miete bezahlt wurde. Wird die Miete für die neue Mietperiode noch im alten Jahr eingenommen, ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind der Periode zuzurechnen, in der diese anfallen.³⁹

3.6 Kapitalerhaltungsgrundsätze

Zu den Kapitalerhaltungsgrundsätzen gehören das Imparitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip. Beide sind in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert. Sie beziehen sich auf Geschäftsvorfälle, die zum Abschlussstichtag bereits verursacht sind oder für künftige Jahre erwartet werden, allerdings noch nicht realisiert wurden. Die Kapitalerhaltungsgrundsätze dienen der Kapitalerhaltung und sollen so die Ausgewogenheit aller Jahresabschlusszwecke garantieren.⁴⁰

3.6.1 Imparitätsprinzip

Das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB dargelegte Imparitätsprinzip beschreibt, dass „alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen“ sind. Die Verlustgefahr muss sich auf abgrenzbare oder bereits eingeleitete Geschäfte beziehen. Ist vorhersehbar, dass ein Anlage- bzw. Umlaufgut zum Abschlussstichtag niedriger bewertet ist, wird dieser Verlust als Aufwand in der GuV gebucht, obwohl dieser im Geschäftsjahr noch nicht realisiert wurde. Typischer Fall des Imparitätsprinzips ist die Wertminderung von Beständen im Unternehmen.⁴¹

Weiter konkretisiert wird das Imparitätsprinzip zum einem durch die in § 253 Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 HGB festgelegten Niederstwertvorschriften

³⁹ Vgl. Ruhnke, S. 203.

⁴⁰ Vgl. Baetge/Zülch, Rn. 92.

⁴¹ Vgl. Ruhnke, S. 209f.

des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB) und zum anderen durch die Ansatzpflicht von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).⁴²

Aufgrund der Niederstwertvorschriften wird entschieden, ob die Ansätze in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder den Börsen- und Marktpreisen anzusetzen sind. Das strenge Niederstwertprinzip wird bei der Bewertung des Umlaufvermögens angewandt (§ 253 Abs. 4 HGB). In diesem Fall muss der geringere Wert angesetzt werden. Übersteigen die Anschaffungs- und Herstellungskosten den Börsen- bzw. Marktpreis, so sind Abschreibungen vorzunehmen. Das gemilderte Niederstwertprinzip betrifft das Anlagevermögen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB). Voraussichtlich dauernde Wertminderungen sind auch hier mit dem niedrigeren Wert anzusetzen. Bei Finanzanlagen besteht aber im Falle von vorübergehender Wertminderung ein Wahlrecht zwischen den beiden Werten.⁴³

3.6.2 Vorsichtsprinzip

Das Vorsichtsprinzip ist ebenfalls in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB kodifiziert. Ansätze in Aktiva und Passiva sind vorsichtig zu bewerten. Insbesondere dann, wenn bei der Bewertung unsichere Sachverhalte vorliegen. Besonders bedeutend ist das Prinzip, wenn es sich bei den Wertansätzen um Schätzungen handelt, wie z. B. der voraussichtlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Wertgegenständen oder der Bemessung von Rückstellungen. Solche Schätzungen führen zu einer Bandbreite von Werten. Hierbei gibt es zwei Interpretationen. Das Vorsichtsprinzip kann dahingehend gedeutet werden, dass Aktivposten im Zweifel zu niedrig und Passivposten zu hoch zu bewerten sind. Nach anderer Deutung ist der wahrscheinlichste Wert innerhalb einer Bandbreite von Werten anzusetzen und

⁴² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, S. 136.

⁴³ Vgl. Wöhe/Kußmaul, S. 62.

eine Rückstellung in Höhe des Differenzbetrages bis zum unteren Ende der Bandbreite zu bilden. Sollte bei einer Schätzung einmal die ungünstigere Alternative eintreten, ist mit diesen Überlegungen Vorsorge getroffen und genügend Kapital über Rückstellungen zurückbehalten worden.

Es ist dabei wichtig, den Grundsatz der Willkürfreiheit nicht aus den Augen zu verlieren, der eng mit dem Vorsichtsprinzip zusammenhängt. Der Bewertende darf nur Risiken berücksichtigen, die er für möglich und plausibel hält. Das Vorsichtsprinzip darf zu keiner völlig überzogenen oder willkürlichen Bewertung der Aktivposten bzw. Passivposten in der Bilanz führen.⁴⁴

4 Anwendung der GoB in der kommunalen Doppik

In der kommunalen Doppik sind die GoB zum großen Teil an die handelsrechtliche Buchführung angelehnt. Eine generelle Übernahme aus dem HGB ist aber aus folgenden Gründen nicht möglich. Manche Einzelregelungen und die Generalklausel des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sind nicht immer widerspruchsfrei. Das Handelsrecht erlaubt eine Vielzahl von Wahlrechten, die so in der kommunalen Doppik nicht anzuwenden sind. Die Regelungen des HGB beziehen sich primär auf den Gläubigerschutz und die Ausschüttungsbemessung.⁴⁵ In der kommunalen Doppik hingegen haben der Gläubigerschutz und die Ausschüttungsbemessung eine geringere Bedeutung. Abweichungen zwischen Handelsrecht und Kommunalrecht ergeben sich auch durch verschiedene Rechnungslegungsadressaten und die hohe Bedeutung der intergenerativen Gerechtigkeit.⁴⁶

Im Folgenden soll aufgezeigt werden, welche handelsrechtlichen Vorschriften auch in der kommunalen Doppik kodifiziert wurden und inwieweit die GoB modifiziert bzw. erweitert wurden.

⁴⁴ Vgl. Baetge/Zülch, Rn. 94.

⁴⁵ Vgl. Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“, S. 888, Grundsatz Nr. 7.

⁴⁶ Vgl. Lasar/Grommas u.a., S. 64.

4.1 uneingeschränkte Übernahme

Vor allem die Dokumentations- und Rahmengrundsätze werden ohne weitere Modifikation übernommen.⁴⁷ Sie beschreiben Rechnungssystem-unabhängige Anforderungen an die Buchführung.⁴⁸ Im Detail gibt es aber z. B. bei den Aufbewahrungsfristen kleinere Unterschiede. Trotz der uneingeschränkten Übernahme aus dem Handelsrecht werden im Folgenden die einzelnen Grundsätze kurz aus gemeindewirtschaftsrechtlicher Sicht erläutert.

4.1.1 Dokumentationsgrundsätze

Der *Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung mittels Kontenplan* ist in den §§ 145 Satz 1 Nr. 5 GemO, 35 Abs. 4 GemHVO geregelt. Um die interkommunale Vergleichbarkeit zu gewährleisten, sind die Gemeinden verpflichtet, den durch das Innenministerium Baden-Württemberg bekannt gegebenen Kontenrahmen zu verwenden. Der Kontenrahmen gliedert die in einer Gemeinde verwendeten Konten in einer systematischen Übersicht. Um den örtlichen Bedürfnissen jeder Gemeinde gerecht zu werden, darf der Kontenrahmen weiter untergliedert werden. In einem Kontenplan sind die eingerichteten Konten darzustellen.⁴⁹

In § 35 Abs. 5 GemHVO ist der *Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten* festgelegt. Die Buchführung erfolgt im Regelfall durch automatische Datenverarbeitung. Hierbei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme zu beachten. Die Anforderungen beziehen sich z.B. auf die Qualität der Programme, Schutz vor Manipulation sowie die Anforderung maschinelle Buchungen jederzeit ausdrucken zu können. Die zwei bekanntesten Buchführungssysteme für die Kommunen sind SAP Kommunal und KIRP.

⁴⁷ Vgl. Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“, S. 889, Grundsatz Nr. 11.

⁴⁸ Vgl. Lüder (2001), S. 38.

⁴⁹ Vgl. Ade/Klee u.a., Kommentar zu § 35 Abs. 4 GemHVO.

Nach dem *Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung* (§ 35 Abs. 2 GemHVO) sind die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und nachprüfbar zu führen. Abkürzungen, Buchstabenfolgen oder Symbole müssen eindeutig festgelegt sein.

Der *Beleggrundsatz* ist in § 36 Abs. 4 GemHVO kodifiziert. Die Buchungen müssen durch Kassenanordnungen, Auszahlungsnachweisen und begründende Unterlagen belegt sein.

Mit dem *Grundsatz der Einhaltung der Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen* werden die verschiedenen Fristen für das Haushaltswesen geregelt. Nach § 95b Abs. 1 Satz 1 GemO muss der Jahresabschluss innerhalb von sechs Monaten nach Ende des Haushaltsjahres aufgestellt werden. Der Jahresabschluss muss gem. § 39 Abs. 2 GemHVO dauernd in gedruckter Form aufbewahrt werden. Er darf also nicht, wie im HGB erlaubt, nach 10 Jahren (§ 257 Abs. 4 HGB) vernichtet werden.

Die *Grundsätze der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein der Art und Größe des Unternehmens angemessenes Internes Kontrollsystem (IKS) sowie der Dokumentation und Sicherung des IKS* ergeben sich aus den Anforderungen der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme⁵⁰. Um die Dokumentation und Sicherung zu gewährleisten gibt es im Gemeindehaushaltsrecht verschiedene Regelungen. So darf nach § 7 Abs. 2 GemKVO derjenige, der die sachliche und rechnerische Feststellung trifft, nicht die Zahlungsanordnung erteilen. Kassenanordnungen dürfen von den Bediensteten der Kasse nicht vorbereitet oder erteilt werden. Ebenso soll die Buchführung und der Zahlungsverkehr gem. § 5 Abs. 2 GemKVO nicht von derselben Person wahrgenommen werden. Die §§ 109 bis 112 GemO regeln die örtliche Prüfung. Danach müssen Stadtkreise und Große Kreisstädte ein eigenes Rechnungsprüfungsamt einrichten. Die Aufgaben

⁵⁰ Verwaltungsvorschrift des BMF vom 7. November 1995 (BStBl. I S. 738)

des Rechnungsprüfungsamt sind z. B. die Prüfung des Jahresabschluss und die laufende Prüfung der Kassengeschäfte.

4.1.2 Rahmengrundsätze

Die Rahmengrundsätze müssen unabhängig von der Rechnungskonzeption eingehalten werden, damit die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung garantiert ist. Hier zeigt sich auch deutlich die Verknüpfung der einzelnen Grundsätze. Die Einhaltung der Dokumentationsgrundsätze ist eine Voraussetzung für die Rahmengrundsätze. Der Grundsatz der Richtigkeit kann z. B. nicht erfüllt werden, wenn die Dokumentation falsch ist.

4.1.2.1 Grundsatz der Richtigkeit

Dieser Grundsatz ist in § 35 Abs. 2 GemHVO kodifiziert. Alle Geschäftsvorfälle sind richtig, zeitgerecht, geordnet und nachprüfbar zu buchen. Damit wird eine wirklichkeitsgerechte Buchführung erreicht. Willkürliche Buchungen, Scheinbuchungen oder Buchungen auf falsche Konten sind rechtswidrig. Die Einhaltung der oben beschriebenen Dokumentationsgrundsätze helfen bei der Einhaltung dieses Grundsatzes.⁵¹ Für den Jahresabschluss gilt dies gem. § 95 Abs. 1 Satz 4 entsprechend. Dieser hat die tatsächlichen Gegebenheiten der Gemeinde auszudrücken.

4.1.2.2 Grundsatz der Vergleichbarkeit

Der Grundsatz der Vergleichbarkeit besteht aus dem Grundsatz der Bilanzidentität und der Stetigkeit der Bewertungsmethode.

Die Ansätze der Eröffnungsbilanz müssen immer mit den Ansätzen der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen. Dieser Grundsatz der Bilanzidentität ist in § 43 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO geregelt. Die auf den Jah-

⁵¹ Vgl. Beck/Böhmer u.a., S. 222.

resabschluss angewandte Bewertungsmethode ist auch für die künftigen Jahren beizubehalten (§ 43 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO). Dies gilt auch für die Abschreibungsmethoden. Die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden sind laut § 53 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO zu erläutern. Ohne einen besonderen Grund ist eine Veränderung nicht erlaubt. Sollte ein besonderer Grund vorliegen ist dieser Wechsel gem. § 53 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO im Anhang des Jahresabschlusses zu begründen.

4.1.2.3 Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit

Die Klarheit und Übersichtlichkeit der Buchführung wird in § 34 Abs. 2 GemHVO gefordert. Für den Jahresabschluss gilt dies entsprechend § 95 Abs. 1 Satz 2 GemO. Für die Erfüllung dieses Grundsatzes, ist auch die Ordnungsmäßigkeit der Dokumentationsgrundsätze erforderlich. Bei Beachtung des Grundsatzes des systematischen Aufbaus der Buchführung, der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung und des Beleggrundsatzes ist es Dritten möglich, in angemessener Zeit einen Überblick über die Buchführung zu erhalten.

4.1.2.4 Grundsatz der Vollständigkeit, das Bilanzstichtagsprinzip und das Periodisierungsprinzip

Die Vollständigkeit der Buchführung wird in § 35 Abs. 2 GemHVO gefordert. Alle Finanzvorfälle, das gesamte Vermögen und die Schulden sind vollständig zu erfassen. Aus der Vollständigkeit der Buchführung folgt die Vollständigkeit des Jahresabschlusses. Dies ist nochmals in § 95 Abs. 1 Satz 3 GemO und § 40 Abs. 1 GemHVO niedergeschrieben.

Die Gemeinde hat nach § 37 Abs. 1 Satz 1 GemHVO zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres ein Inventar und nach § 95 Abs. 1 Satz 1 GemO einen Jahresabschluss zu erstellen. Der Schluss des Haushaltsjahres kann hierbei vom Schluss des Geschäftsjahres aus dem Handelsrecht abweichen. Im Gegensatz zum HGB ist in der kommunalen Doppik der

Abschlussstichtag zwingend zum 31. Dezember des Haushaltsjahres (§ 79 Abs. 4 GemO). Wird der Jahresabschluss nach diesem Stichtag fertiggestellt muss er trotzdem den Stand zum 31. Dezember des betreffenden Haushaltsjahres aufweisen.⁵² Treten zwischen Abschlussstichtag und Erstellung des Jahresabschluss Vorgänge von besonderer Bedeutung auf, muss darüber gem. § 54 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO im Rechenschaftsbericht berichtet werden.

§ 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO regelt das Periodisierungsprinzip. Aufwendungen und Erträge sind zahlungsunabhängig in dem Jahr zu berücksichtigen, in denen sie angefallen sind. Fällt die Zahlungswirksamkeit nicht in dasselbe Haushaltsjahr, so sind Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Eine transitorische Rechnungsabgrenzung erfolgt, wenn die Zahlung in diesem Jahr erfolgt, der Aufwand oder Ertrag aber erst im kommenden Jahr entsteht. Es sind nach § 48 GemHVO aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Entsteht der Aufwand oder Ertrag in diesem Jahr und die Zahlung erfolgt erst im nachfolgenden Jahr, ist eine antizipative Rechnungsabgrenzung zu bilden. Diese wird in der Bilanz unter sonstige Forderungen aktiviert bzw. unter sonstige Verbindlichkeit passiviert.⁵³

4.1.2.5 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist nicht ausdrücklich im Gesetz niedergeschrieben. Es kommen jedoch an einigen Stellen Wirtschaftlichkeitsüberlegungen in Betracht. Als bedeutendster ist an dieser Stelle der Haushaltsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit zu nennen. Dieser ist in § 77 Abs. 2 GemO kodifiziert. Die Aufgaben der Gemeinde sind mit möglichst geringem Einsatz zu erfüllen.

⁵² Vgl. Beck/Böhmer u.a., S. 260.

⁵³ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1242.

Es gibt zwei Arten der Wirtschaftlichkeit. Zum einen das Minimalprinzip, welches verlangt, dass eine Aufgabe mit den geringstmöglichen Mitteln zu erfüllen ist. Zum anderen das Maximalprinzip. Dabei ist mit gegebenen Mitteln das Maximum bei der Erfüllung der Aufgaben zu erreichen. Je ausgewogener das Verhältnis zwischen Mitteleinsatz und Nutzen, desto wirtschaftlicher arbeitet die Behörde. § 12 Abs. 1 GemHVO schreibt für bedeutende Investitionen explizit einen Wirtschaftlichkeitsvergleich der verschiedenen Möglichkeiten vor. Unter Einbeziehung der Folgekosten ist die wirtschaftlichste Variante zu ermitteln.⁵⁴ Für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit soll nach § 14 GemHVO für alle Aufgabenbereiche eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Diese Soll-Vorschrift ist entsprechend der örtlichen Gegebenheiten in der Gemeinde auszulegen.⁵⁵

Die Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung resultieren ebenfalls aus dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit. Mit dem geringeren Aufwand bei der Fest- bzw. Gruppenbewertung, der Stichprobeninventur oder dem Verbrauchsfolgeverfahren kann wirtschaftlicher gearbeitet werden. Ebenfalls sind Vereinfachungen bei der Bilanzierung gem. § 38 Abs. 4 GemHVO zulässig. Für bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die unter einem Wert von 1000 Euro ohne Umsatzsteuer liegen, kann der Bürgermeister veranlassen, dass diese nicht bilanziert werden müssen.⁵⁶

4.1.3 Grundsatz der Verwaltungsfortführung

Wie im Handelsrecht ist auch in der kommunalen Doppik bei der Bewertung der Vermögensgegenstände von der Fortführung der Tätigkeit auszugehen. Dieser Grundsatz ist nicht explizit im Gemeinderecht festgelegt. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung ergibt sich bereits aus der kommunalen Selbstverwaltung. Diese ist im Art. 28 GG geregelt und si-

⁵⁴ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 95ff.

⁵⁵ Vgl. Beck/Böhmer u.a., S. 157.

⁵⁶ Vgl. Köhrmann, S. 106ff.

chert den Fortbestand der Gemeinden und deren Tätigkeit.⁵⁷ Aufgrund der fehlenden Insolvenzfähigkeit einer Gemeinde und der Notwendigkeit deren Existenz gilt das Prinzip der Ewigkeitsvermutung.⁵⁸

4.1.4 Grundsatz der Einzelbewertung

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist in § 43 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO niedergeschrieben. Er unterscheidet sich nicht zum Handelsrecht. Hierbei ist zunächst abzugrenzen, ob es sich um einen selbstständig nutzbaren Vermögensgegenstand handelt oder dieser mit einem anderen Vermögensgegenstand eine Bewertungseinheit bildet.⁵⁹ Eine Bewertungseinheit besteht, wenn ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen den Vermögensgegenständen vorliegt. Diese Abgrenzung kann in der Praxis schwierig sein. Bei einer Straße muss z. B. zwischen Grundstück, Straßenkörper, Verkehrsanlagen, Brücken, Tunnel und Aufwuchs unterschieden werden. Dies darf nicht zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Anders sieht es z.B. bei einem PC aus. Hier wird der PC mit Maus, Tastatur und Monitor zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst, da die Tastatur allein nicht funktionsfähig ist.⁶⁰

In der GemHVO werden zulässige Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung geregelt. § 38 Abs. 1 GemHVO erlaubt die Stichprobeninventur. Hierbei darf der Bestand der Vermögensgegenstände bei Aufstellung der Inventur nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematischer Methoden aufgrund von Stichproben ermittelt werden. Eine weitere Ausnahme ist die Festwertbewertung (§37 Abs. 2 GemHVO). Es wird davon ausgegangen, dass der Verbrauch und die Abgänge der in den Festwert einbezogenen Vermögensgegenstände durch Zugänge zum Bilanzstichtag ausgeglichen werden. Die Vermögensgegenstände können mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert ange-

⁵⁷ Vgl. Beck/Böhmer u.a., S. 260.

⁵⁸ Vgl. Mühlkamp/Glückner, S. 487.

⁵⁹ Vgl. Schelberg, Rn. 215.

⁶⁰ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1226f.

setzt werden. Vorausgesetzt, dass der Festwert von nachrangiger Bedeutung für das Gesamtvermögen der Kommune ist. Es wird in der Literatur von einer Obergrenze von 10 % des Gesamtvermögens ausgegangen. Nach § 37 Abs. 3 GemHVO ist auch eine Gruppenbewertung zulässig. Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens, bewegliche Vermögensgegenstände und Rückstellungen können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst werden und mit einem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Das Verbrauchsfolgeverfahren (§ 45 Abs. 1 GemHVO) erlaubt die Bewertungsvereinfachung des Vorratsvermögens. Zum einen kann die Fifo-Methode (first in – first out) angewandt werden. Hierbei werden die zuerst erworbenen Güter in der Buchführung auch als zuerst veräußert angesehen. Zum anderen unterstellt die Lifo-Methode (last in – first out), dass zuletzt angeschaffte Güter zuerst veräußert werden.⁶¹

4.1.5 Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach

Der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach hat in der öffentlichen Verwaltung, dem Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit folgend, eine besondere Bedeutung.⁶² Zeitraumbezogene Aufwendungen und Erträge sind der Periode zuzurechnen, in denen sie angefallen sind. Nicht zeitraumbezogene oder nicht leistungs- oder nutzungsabhängige Aufwendungen, wie z. B. Transferaufwendungen, sind erst dann realisiert, wenn der Empfänger einen rechtswirksamen Anspruch darauf hat.⁶³

4.2 Einschränkungen

4.2.1 Imparitätsprinzip

Das in § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO beschriebene Imparitätsprinzip wurde aus dem Handelsrecht übernommen. Alle vorhersehbaren Risiken und

⁶¹ Vgl. Schelberg, Rn. 191-195

⁶² Vgl. Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“, S. 889, Grundsatz Nr. 12.

⁶³ Vgl. Lüder (2008), Rn. 18.

Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, müssen berücksichtigt werden. Verluste müssen, im Gegensatz zu den Gewinnen, noch nicht realisiert sein. Aufgrund dieser Ungleichheit zwischen der Behandlung von Gewinnen und Verlusten wird dieser Grundsatz als Imparitätsprinzip benannt.

Allerdings wird dies in der kommunalen Doppik durch § 43 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 2 GemHVO eingeschränkt. Besteht für die Verwirklichung nur eine geringe Wahrscheinlichkeit, sollen diese Risiken und Verluste nicht angesetzt werden. Der Bilanzansatz erfolgt auch dann, wenn die Risiken und Verluste erst zwischen dem Abschlussstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Diese wertaufhellenden Tatsachen müssen im Bilanzierungszeitpunkt schon begründet und vorhersehbar gewesen sein. Ein Beispiel für eine wertaufhellende Tatsache ist z. B. die Kenntnis von finanziellen Schwierigkeiten eines Gewerbesteuerschuldners und die spätere Konkurseröffnung. Hier muss eine Wertberichtigung im Jahresabschluss erfolgen. Besteht allerdings nur eine geringe Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Konkurses, sollte eine Berücksichtigung im Jahresabschluss unterbleiben.⁶⁴

Die Wertberichtigung bei Risiken und Verlusten erfolgt entweder durch außerplanmäßige Abschreibungen (§ 46 Abs. 3 Satz 1 GemHVO), Bildung von Rückstellung (§ 41 GemHVO) oder Wertberichtigungen auf Forderungen.⁶⁵

4.2.2 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip ist in § 43 Abs. 1 Nr. 3 Satz 3 GemHVO kodifiziert. Wie auch im Handelsrecht dürfen erwartende Veräußerungsgewinne nur im Jahresabschluss ausgewiesen werden, wenn diese am Abschlussstichtag realisiert sind. Das Realisationsprinzip enthält zwei Komponenten.

⁶⁴ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1240f.

⁶⁵ Vgl. Ade/Klee u.a., Kommentar zu § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO.

Zum einen das Anschaffungswertprinzip (§ 91 Abs. 4 Satz 1 GemO). Die Vermögensgegenstände dürfen höchstens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen, bilanziert werden. Wertsteigerungen über die Anschaffungs- und Herstellungskosten dürfen dann erst nach deren Realisierung im Jahresabschluss angesetzt werden. Durch die nicht realisierten Wertsteigerungen entstehen stille Reserven.⁶⁶

Zum anderen bestimmt das Realisationsprinzip den Realisationszeitpunkt. Hier muss im Gegensatz zum Handelsrecht weiter differenziert werden. Es sind grundsätzlich mehrere Zeitpunkte der Realisation denkbar, z. B. ab Vertragsabschluss, Erbringung der Leistung oder Erhalt der Gegenleistung. Bei Erträgen die auf Leistung und Gegenleistung beruhen, z. B. Gebühren, ist der Realisationszeitpunkt bei erbrachter Leistung und Abrechnungsfähigkeit gegeben. Die Realisation erfolgt in der Praxis bei Rechnungsstellung.⁶⁷ Werden Erträge aufgrund eines abgabenrechtlichen Anspruchs erhoben (z. B. Steuererträge), gelten diese ab Bescheiderstellung als realisiert. Die Buchung erfolgt also stets nach der Bewirkung der Leistung. Liegt der Jahresabschlussstichtag zwischen Leistungserstellung und Bescheiderstellung, muss der Ertrag mittels eines antizipativen Rechnungsabgrenzungsposten noch im alten Haushaltsjahr gebucht werden.⁶⁸

4.3 Modifikationen

4.3.1 Grundsatz der Pagatorik

Der Grundsatz der Pagatorik ist im Gemeindehaushaltsrecht aus dem § 43 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO abzuleiten. Wie auch im Handelsrecht sind in der Bilanz nur solche Ansätze erlaubt, welche auch auf tatsächlichen bzw. künftigen Zahlungen beruhen. Die uneingeschränkte Übernahme aus dem Handelsrecht ist jedoch umstritten. Es muss die Möglichkeit geschaffen

⁶⁶ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn 1239.

⁶⁷ Vgl. Lasar/Grommas u.a. S. 603.

⁶⁸ Vgl. Ade/Klee u.a., Kommentar zu § 43 GemHVO Nr. 2.3

werden, kalkulatorische Rechnungsgrößen auch im Jahresabschluss anzusetzen.⁶⁹ Viele Vermögensbestände einer Kommune sind unentgeltlich erworben, nicht zur Veräußerung vorgesehen oder sind kraft Rechtsstatus im Eigentum der Gebietskörperschaft. So hat dieses Vermögen im öffentlichen Sektor eine besondere Bedeutung.⁷⁰ Diese Vermögensgegenstände sind im Gegensatz zum Handelsrecht in der Bilanz anzusetzen.⁷¹

4.3.2 Ansatzgrundsätze für die Bilanz

Die Ansatzgrundsätze für die Bilanz erläutern, wie auch im Handelsrecht, wie mit Zahlungen umzugehen ist. Die Grundsätze gliedern sich in Aktivierungsgrundsätze und Passivierungsgrundsätze. Sie unterscheiden sich zum Handelsrecht aufgrund der unterschiedlichen Ansatzwahlrechten bzw. -verbotten.

Alle selbständig verwertbaren und bewertbaren Güter müssen aktiviert werden, wenn sie sich im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde befinden (Aktivierungsgrundsatz).⁷² Nicht aktiviert dürfen gem. § 40 Abs. 3 GemHVO immaterielle Vermögensgegenstände, die unentgeltlich erworben oder analog zu § 248 Abs. 2 HGB selbst hergestellt wurden. Aktivierungswahlrechte bestehen beim Ansatz eines Disagios (§ 48 Abs. 3 GemHVO) oder der Aktivierung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 46 Abs. 2 i. V. m. § 38 Abs. 4 GemHVO).⁷³

Nach dem Passivierungsgrundsatz sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Verpflichtungen auf der Passivseite der Bilanz anzusetzen, wenn diese eine wirtschaftliche Belastung darstellen und quantifizierbar sind. Es sind nicht nur die sicheren Schulden anzusetzen, sondern auch die Rück-

⁶⁹ Vgl. Mühlkamp/Göckner, S. 487.

⁷⁰ Vgl. Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“, S. 890, Grundsatz Nr. 17.

⁷¹ Vgl. Budäus, S. 60

⁷² Vgl. Lüder (2001), S. 39.

⁷³ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1361.

stellungen.⁷⁴ In § 41 Abs. 1 GemHVO ist die Passivierungspflicht von Rückstellungen erläutert. So sind Lohn- und Gehaltsrückstellungen, Unterhaltsvorschussrückstellungen, Stilllegungs- und Nachsorgerückstellungen für Abfalldeponien, Gebührenüberschussrückstellungen, Altlastensanierungsrückstellungen und Rückstellungen für drohende Verpflichtungen aus Bürgschaften Gewährleistungen und anhängigen Gerichtsverfahren zu bilden. Eine weitere Pflicht zur Bildung von Rückstellungen fordert § 41 Abs. 2 GemHVO i. V. m. § 90 Abs. 2 GemO. Danach sind auch für ungewisse Verbindlichkeiten und hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts unbestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden. Ein Passivierungswahlrecht bildet § 41 Abs. 2 GemHVO. Es können sonstige Rückstellungen gebildet werden. Sonstige Rückstellungen können z. B. aus Steuerschuldverhältnissen, für Umlagen im Rahmen des FAG, unterlassende Instandhaltungen oder ausstehende Rechnungen gebildet werden.⁷⁵

4.3.3 Wirklichkeitsprinzip

Wegen des in der kommunalen Verwaltung nicht gegebenen Konkursrisikos ist das im Handelsrecht geltende Vorsichtsprinzip nicht anzuwenden. In der kommunalen Doppik ist gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO wirklichkeitsgetreu zu bewerten.⁷⁶ Schwerpunkt des Wirklichkeitsprinzips ist die Steuerung von Ermessensentscheidungen. Bei Ermessensspielräumen soll die wahrscheinlichste und der am ehesten der Wirklichkeit entsprechenden Variante gewählt werden.⁷⁷

Das Wirklichkeitsprinzip wird ergänzt durch das Realisations-, Imparitäts- und Wertaufhellungsprinzip. Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden

⁷⁴ Vgl. Lüder (2001), S. 40.

⁷⁵ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1347.

⁷⁶ Vgl. Lüder (2011), S. 38f.

⁷⁷ Vgl. Ade/Klee u.a., Kommentar zu § 43 Abs. 3 GemHVO.

das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip an anderer Stelle erläutert.⁷⁸

Nach dem Wertaufhellungsprinzip sind vorhersehbare Risiken und Verluste auch dann zu berücksichtigen, wenn diese zwar im vorangegangenen Haushaltsjahr entstanden sind, aber erst zwischen dem Abschlussstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses festgestellt wurden.⁷⁹

4.3.4 Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach

Der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach hat in der kommunalen Doppik keine besondere Bedeutung. Dem Grundsatz nach sind den Erträgen die ihren zurechenbaren Aufwendungen gegenüberzustellen. Für die meisten kommunalen Erträge (z. B. Steuererträge) gibt es aber keinen Sachzusammenhang mit Aufwendungen.⁸⁰

Nach LÜDER ist eine spezielle Formulierung dieses Grundsatzes zu entwickeln. Durch eine Weiterentwicklung des Prinzips der intergenerativen Gerechtigkeit zum Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit kann die Schwierigkeit, Generationen gegeneinander abzugrenzen umgangen werden. Nach dem Prinzip der interperiodischen Gerechtigkeit soll der in einem Haushaltsjahr anfallende Ressourcenverbrauch durch entsprechende Ressourcenzuwächse ausgeglichen werden.⁸¹ Dieses Prinzip des Ressourcenausgleichs leitet sich aus § 80 Abs. 2 GemO ab. Der Ergebnishaushalt bzw. die Ergebnisrechnung ist auszugleichen.⁸²

⁷⁸ Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 1239.

⁷⁹ Vgl. Ade/Klee u.a., Kommentar zu § 43 Abs. 3 GemHVO.

⁸⁰ Vgl. Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“, S. 889, Grundsatz Nr. 12.

⁸¹ Vgl. Lüder (2001) S. 38; Lüder (1999), S. 7.

⁸² Vgl. Ade/Notheis u.a., Rn. 11.

5 Fazit

Eine ordentliche Buchführung ist Grundvoraussetzung für einen ordnungsmäßigen Jahresabschluss. Im Handelsrecht wurden hierfür die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entwickelt und ausgelegt. Verschiedene Wissenschaftler entwickeln seit Jahrzehnten Systematisierungen und Ausprägungen dieser Grundsätze. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts in Baden-Württemberg ist im Vergleich dazu noch sehr jung. Die GemO verweist auf die Anwendung dieser Grundsätze. Leider führte der Gesetzgeber nicht weiter aus, wie die Grundsätze angewandt werden sollen. Es wird lediglich daraufhin gewiesen, dass besondere gemeindehaushaltsrechtliche Bestimmungen berücksichtigt werden sollen. Inwiefern die handelsrechtlichen Grundsätze uneingeschränkt übernommen werden oder gegebenenfalls nur eingeschränkt oder modifiziert gelten, wird offen gelassen.

Abbildung 3: Anwendung der GoB in der kommunalen Doppik

Uneingeschränkte Übernahme	<ul style="list-style-type: none"> • Dokumentationsgrundsätze • Rahmengrundsätze • Grundsatz der Verwaltungsfortführung • Grundsatz der Einzelbewertung • Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach
Einschränkungen	<ul style="list-style-type: none"> • Imparitätsprinzip • Grundsatz der Pagatorik • Realisationsprinzip
Modifikationen	<ul style="list-style-type: none"> • Ansatzgrundsätze für die Bilanz • Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach • Wirklichkeitsprinzip

Quelle: eigene Darstellung

Die obige Darstellung zeigt, dass vor allem die formellen Grundsätze übernommen werden können. Hierzu gehören die Dokumentations- und Rahmengrundsätze. Auch der Grundsatz der Verwaltungsfortführung ist im Grunde genommen unabhängig vom Rechnungssystem. Von der Fortführung des Betriebs/der Verwaltung ist immer auszugehen. Allein in der öffentlichen Verwaltung ist die Fortführung der Verwaltung grundgesetzlich geregelt. Uneingeschränkt übernommen werden kann auch der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach. Einschränkungen finden sich beim Imparitätsprinzip, dem Realisationsprinzip und dem Grundsatz der Pagatorik. Die Ansatzgrundsätze der Bilanz, der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach und das Wirklichkeitsprinzip bedürfen Modifizierungen. Eine genaue Zuordnung der einzelnen Grundsätze ist aber oft schwierig. Es gibt keine eindeutigen Grenzen. So steht das Wirklichkeits- bzw. Vorsichtsprinzip in enger Verbindung mit dem Imparitätsprinzip und dem Realisationsprinzip.

Deutliche Unterschiede zeigen die kommunalrechtlichen Grundsätze aufgrund rechtsformspezifischer Besonderheiten. So haben Gebietskörperschaften keinen Eigentümer. Es entfallen die anteilige Zurechnung des Eigenkapitals oder unterschiedliche Stimmrechte in einem Unternehmen. Gerade bei den Kapitalerhaltungsgrundsätzen zeigen sich Unterschiede aufgrund der fehlenden Insolvenzfähigkeit bzw. der Unmöglichkeit eines Verkaufs. Die im Handelsrecht zugrunde gelegte Gewinnerzielungsabsicht besteht bei Gebietskörperschaften nicht. Der Einsatz des Vermögens erfolgt zum Wohle der Allgemeinheit. Diese Gründe legen dar, weshalb die handelsrechtlichen Grundsätze nicht komplett übernommen werden können und es einer Überarbeitung bedarf.

Literaturverzeichnis

- Ade, Klaus/Klee, Bernd u.a.: Gemeindehaushaltsrecht Baden-Württemberg, Kommentar, Loseblatt, Stand: 2. Lfg., Juli 2012
- Ade, Klaus/Notheis, Klaus u.a.: Kommunales Wirtschaftsrecht in Baden-Württemberg, 8. Auflage, 2011, Stuttgart
- Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“: Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR), in WPg Heft 16/2005, S. 887-890
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Bilanzen, 11. Auflage, 2011, Düsseldorf
- Baetge, Jörg/Zülch, Henning: Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB und IFRS, in: HdJ - Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. I/2, Loseblatt, Stand: 54. Lfg., März 2012
- Beck, Uwe/Böhmer, Roland u.a.: Kommunales Finanzmanagement in Baden-Württemberg, 2012, Witten
- Budäus, Dietrich: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen (GoöB), in: Bolsenkötter, Heinz: Die Zukunft des Rechnungswesens, 2007, Baden-Baden, S. 56-67.
- Grefe, Cord: Kompakt-Training Bilanzen, 7. Auflage, 2011, Herne

- Köhrmann, Hannes: Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften – Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS, 2009, Lohmar
- Lasar, Andreas/Grommas, Dieter u.a.: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen in Niedersachsen – Kommentar, 3. Auflage, 2011, Dresden
- Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage, 1987, Düsseldorf
- Lüder, Klaus: Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Auflage, 1999, Schriftenreihe des Innenministeriums Baden-Württemberg zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen, Heft 6, Stuttgart
- Lüder, Klaus: Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Anforderungen, Konzept, Perspektiven, 2001, Berlin
- Lüder, Klaus: § 17 Vermögensrechnung, in: Henneke, Hans-Günter/Strobl, Heinz/Diemert, Dörte (Hrsg.): Recht der kommunalen Haushaltswirtschaft, Doppik – Neue Steuerung, 2008, München, S. 319-349
- Mühlenkamp, Holger/Glöckner, Andreas: Grundsätze und (best-)mögliche Ansätze zur Bewertung des Vermögens von öffentlichen Gebietskörperschaften, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BfuP) 62. Jg, Heft 5/2010, S. 483-504.
- Moxter, Adolf: Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003, Düsseldorf

Notheis, Klaus/Ade, Klaus: Das Neue Kommunale Haushaltsrecht Baden-Württemberg – Leitfaden für Praxis, Aus- und Fortbildung, 2. Auflage, 2009, Stuttgart

Ruhnke, Klaus: Rechnungslegung nach IFRS und HGB, 2. Auflage, 2008, Stuttgart

Schelberg, Martin: Doppisches Gemeindehaushaltsrecht – Leitfaden Baden-Württemberg, 2010, Dresden

Wirtz, Holger: Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, 2. Auflage, 2010, Berlin

Wöhe, Günter/Kußmaul, Heinz: Grundzüge der Buchführung und Bilanztechnik, 8. Auflage, 2012, München

Erklärung zur Bachelorarbeit

Erklärung

„Ich versichere, dass ich diese Bachelorarbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe.“

Datum

Unterschrift